



La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie

Caroline Virginie Lambert, Samuel Sponem

► To cite this version:

Caroline Virginie Lambert, Samuel Sponem. La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom. halshs-00525395

HAL Id: halshs-00525395

<https://shs.hal.science/halshs-00525395>

Submitted on 11 Oct 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie

The Management Control Function: Proposition of a Typology

Caroline Lambert
HEC, Paris
1, rue de la Libération
78351 Jouy en Josas Cedex
lambert@hec.fr

Samuel Sponem
Conservatoire National des Arts et Métiers
GREG-CRC (EA 2430)
samuel.sponem@cnam.fr

Résumé :

L'objectif de cet article est de comprendre la place et le rôle de la fonction contrôle de gestion afin de proposer une typologie des fonctions contrôle de gestion. Celle-ci est réalisée à partir de douze études de cas ayant donné lieu à 73 entretiens. Quatre idéaux-types sont mis en évidence : la fonction contrôle de gestion partenaire, discrète, garde-fou et omnipotente. Cet article montre que la fonction contrôle de gestion peut remplir des rôles divers : aide à la décision locale, surveillance discrète, centralisation du pouvoir, légitimation interne et externe des décisions et formation des managers.

Mots clés : contrôleur de gestion, typologie, business partner

Abstract:

The aim of this article is to understand the position and role of the management control function to propose a typology of management control function.

This typology is drawn out of twelve case studies and 73 interviews. Four ideal-types are brought to light: The partner, discrete, foolproof, and omnipotent management control functions. This article shows that the management control function can fulfil diverse roles: aiding local decision-making, providing discrete surveillance, centralising power, providing internal and external legitimisation for decisions, and shaping managers.

Key words: management controller, typology, business partner

Introduction

« Le contrôleur ne peut plus rester dans sa tour d'ivoire et jeter, selon son bon plaisir, des bribes d'informations à ses collègues de la fabrication, de la vente, de l'engineering. Il doit s'insérer comme un membre d'une équipe et reconnaître à chaque instant que son métier ne se justifie que par le service rendu » (Gerrard, 1969). Trente-cinq ans plus tard, Larry White, Président de l'IMA (Institute of Management Accountants) en 2004-2005 déclarait : « Nous vivons une crise du contrôle de gestion, mais personne ne s'en est rendu compte pour le moment. Je veux aider les contrôleurs à gagner leur juste place dans la profession comptable, c'est-à-dire celle de véritables *business partners* qui agissent à l'interface des opérations et de la prise de décision économique à un niveau qui change les opérations des entreprises. » (Williams, 2004, p. 20). A presque quarante ans d'écart, la même incantation : faire du contrôleur de gestion un *business partner*. Pourtant, il semble que ce contrôleur de gestion, partenaire du manager local et copilote de la prise de décision, se fasse attendre. Et si ce n'était pas qu'une question de temps ? Le *business partner* relève-t-il de l'avenir prochain ou est-t-il condamné à rester le mythe d'une profession ? Pour répondre à ces questions et comprendre le ou les rôles effectifs de la fonction contrôle de gestion, il semble utile de s'intéresser aux pratiques réelles et quotidiennes des contrôleurs de gestion et de les insérer dans leur contexte organisationnel.

Les recherches sur le travail et le rôle du contrôleur de gestion restent pourtant relativement peu nombreuses (Bollecker, 2007). La plupart sont rédigées pour le compte d'associations professionnelles, (Ardoïn et Jordan, 1979 ; Anthony, 1988 ; Jordan, 1998 ; Bescos, 2002) et elles ne se sont que très rarement et partiellement attachées à l'étude de la relation entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels (Sathe, 1978 ; Sathe, 1982 ; Sathe, 1983 ;

Chiapello, 1990b ; Chiapello, 1990a ; Ahrens et Chapman, 1999 ; Ahrens et Chapman, 2000 ; Burns et Scapens, 2000b).

L'objectif de cet article est d'apporter des éléments de réponse à la question suivante : A quoi sert la fonction contrôle de gestion ? Pour répondre à cette question, douze études de cas ont été menées. Ces études de cas, réalisées à partir d'entretiens de contrôleurs de gestion et d'opérationnels et d'une observation non participante, permettent de mettre en évidence la diversité des tâches et des rôles de la fonction contrôle de gestion.

La suite de cet article est organisée de la manière suivante. Dans un premier temps, une revue de littérature permet de synthétiser les tâches et les rôles des contrôleurs de gestion analysés dans la littérature. Dans un deuxième temps, la méthodologie retenue est présentée. Enfin, les résultats sont exposés. Ces résultats permettent de proposer une typologie des rôles de la fonction contrôle de gestion. Sont ainsi identifiées la fonction contrôle de gestion partenaire, la fonction contrôle de gestion discrète, la fonction contrôle de gestion garde-fou et la fonction de contrôle de gestion omnipotente.

Le contrôleur de gestion : tâches et rôles

La littérature professionnelle fait bien souvent l'hypothèse d'une évolution des tâches des contrôleurs de gestion vers des tâches de *business partner*. La première section de la revue de littérature en présente les principaux traits saillants. La seconde section explore les rôles du contrôleur de gestion mis en évidence dans la littérature.

Une évolution vers des tâches de business partner ?

Un certain consensus apparaît quant aux tâches assumées par les contrôleurs de gestion, dans la plupart des études menées sur le sujet. Le noyau dur se compose du triptyque : processus budgétaire, analyse des écarts, *reporting* et mise au point de procédures (Jordan, 1998). A ce qui est présenté comme un minimum commun viennent s'ajouter d'autres tâches comme les

études ponctuelles, particulièrement citées dans les études nord-américaines (Siegel et Sorensen, 1999). Concernant la comptabilité, la trésorerie ou les systèmes d'information de gestion, il semble qu'il s'agisse davantage de zones de responsabilités ou de services chapeautés par le directeur du contrôle de gestion plutôt que de tâches incombant directement aux contrôleurs de gestion d'une équipe (Jordan, 1998).

Que nous disent les travaux récents concernant l'évolution de l'activité des contrôleurs de gestion ? Une synthèse des différentes enquêtes réalisées par ou pour les associations professionnelles permet cerner l'évolution perçue par les contrôleurs de gestion des tâches qui ont fait et feront leur quotidien dans les années à venir.

Nouvelles tâches	Tâches en recul
Augmentation de l'autorité : vers un contrôleur puissant <ul style="list-style-type: none"> - Analyse de l'information - Conseil interne - Participation à la prise de décisions « stratégiques » - Planification stratégique - Evaluation des performances 	Processus budgétaire <ul style="list-style-type: none"> - Budget court terme
Dimension technique et centralisatrice <ul style="list-style-type: none"> - Conception et mise en place de nouveaux systèmes d'information - Amélioration des processus 	Activités liées à la comptabilité : fonctions périphériques <ul style="list-style-type: none"> - Systèmes comptables - Politique comptable - Comptabilité - Comptabilité des projets
	Diminution des tâches récurrentes « techniciennes » <ul style="list-style-type: none"> - Reporting - Consolidation

Tableau 1. Evolution des tâches des contrôleurs de gestion d'après les enquêtes commandées par le CIMA (Burns et Ezzamel, 1999; Burns et Scapens, 2000; Burns et Yazdifar, 2001) et l'IMA (Siegel et Sorensen, 1999)

Ces constats laissent entrevoir une nouvelle place pour les contrôleurs de gestion :

- leur participation plus active à la prise de décisions stratégiques traduit une augmentation de leur autorité et de la centralité de la fonction, désormais imbriquée dans le cœur de l'activité globale de l'entreprise
- la part importante de la conception et de la mise en place de nouveaux systèmes d'information fait apparaître un autre visage du contrôleur de gestion, préoccupé par

des questions de paramétrage de logiciels, éminemment technique et donc moins libre pour prendre part à la vie opérationnelle.

Les résultats des enquêtes sont néanmoins à prendre avec précaution. Il est en effet difficile de savoir si, et dans quelles conditions, ces changements sont réellement à la portée de la seule ambition des contrôleurs de gestion. Il apparaît également délicat de distinguer ce qui relève de la réalité de ce que les contrôleurs souhaitent, au travers de leurs réponses, promouvoir comme image d'eux-mêmes. Cette tendance est particulièrement nette dans les articles issus des revues professionnelles prônant un « repositionnement stratégique de la fonction ».

En définitive, les évolutions de l'activité des contrôleurs de gestion sont relativement difficiles à cerner. L'avènement des nouveaux systèmes d'information et l'augmentation de la concurrence, cités comme les phénomènes marquants des changements de l'environnement des contrôleurs de gestion, semblent avoir des effets contradictoires. Certains auteurs envisagent une orientation vers l'aide à la décision (Davis et Albright, 2000), d'autres indiquent le développement des tâches associées au rôle régalien de gardiens des procédures (de Longeaux, 1994), ou enfin anticipent la disparition pure et simple des contrôleurs de gestion (Cooper, 1996; Montgolfier, 1999; Burns et Scapens, 2000). Il semble toutefois que les problématiques associées à la place de la fonction demeurent d'actualité. Les études présentant l'évolution de l'activité du contrôleur de gestion tentent de plaider en faveur d'une diffusion du modèle du contrôleur « puissant » (Siegel et Sorensen, 1999). Il est toutefois difficile de distinguer au sein de ces études les tendances réelles des souhaits formulés par les contrôleurs de gestion.

Les rôles du contrôleur de gestion : contradiction ou complémentarité ?

Sloan, directeur financier de General Motors dans les années 20, affirmait que la finalité des méthodes financières mises en place était de s'attaquer au manque de contrôle et de

coordination dans le groupe (Sloan, 1963, p. 119). La question de la décentralisation contrôlée, de l'autonomie maîtrisée des unités opérationnelles, rend centrale la définition du rôle des contrôleurs de gestion. Littérature francophone et littérature anglophone identifient deux rôles majeurs pour les contrôleurs de gestion, tout en en proposant des formulations différentes. Les francophones évoquent des rôles « techniques et de planification » d'un côté et « d'animation-conseil » de l'autre (cf. Tableau 2). La littérature anglo-saxonne appréhende le rôle des contrôleurs de gestion sous l'angle de l'aide à la maîtrise et de la vérification (Simon *et al.*, 1955 ; Sathe, 1978 ; Hopper, 1980 ; Sathe, 1982 ; Sathe, 1983) (Indjejikian et Matejka, 2006). Ainsi, Hopper (1980) identifie deux rôles pour les contrôleurs de gestion des *business units*. La **tenue de livres** – *book-keeper* - se réfère à la mise en place et la gestion des systèmes d'informations permettant aux supérieurs de juger la performance de leurs subordonnés. Dans ce cadre, « le contrôleur de gestion doit s'assurer que l'information financière de l'unité est juste et que les pratiques de contrôle interne sont conformes aux procédures et à la politique du groupe – en somme les responsabilités de *reporting* financier et de contrôle interne » (Sathe, 1983, p. 31). Le rôle d'aide à la décision - *the service role* - identifie les managers opérationnels intermédiaires comme les premiers clients des contrôleurs, leur tâche principale étant de fournir aux managers les informations nécessaires à leur autocontrôle (Hopper, 1980, p. 402). Le contrôleur a, ici, une « responsabilité de service au management » (Sathe, 1983, p. 31).

Selon Sathe (1982), ces deux rôles ne sont pas incompatibles. A partir de questionnaires et d'entretiens, il identifie quatre profils de contrôleurs de gestion et souligne les avantages et les risques potentiels liés à chacun de ces profils. Le premier profil, qu'il nomme « contrôleur de gestion impliqué » est plutôt orienté vers l'aide à la décision. A l'opposé, le « contrôleur de gestion indépendant » privilégie la dimension de vérification. Un troisième choix organisationnel consiste à déléguer le rôle d'aide à la décision à certains contrôleurs et le

mandat de vérification à d'autres. Il nomme ce contrôleur de gestion le « contrôleur partagé » (« *split controller* »). Enfin, dans les organisations où les deux dimensions d'aide à la décision et de *reporting* financier et de contrôle interne sont conjointement jugées importantes et sous la responsabilité des mêmes individus, le contrôleur de gestion est qualifié de fort (« *strong controller* »). Ce contrôleur de gestion fort doit rester activement impliqué dans les décisions opérationnelles tout en restant indépendant de l'équipe opérationnelle. Il soutient ainsi qu'il est possible qu'un contrôleur de gestion remplisse simultanément les deux rôles d'aide à la décision et de vérification.

En France, on reconnaît également que le profil du contrôleur de gestion idéal devrait ainsi allier les qualités nécessaires à l'exercice de ces deux dimensions (APEC, 1996). Mais, en conclusion d'une étude pour le compte de la DFCG, Bescos souligne, à juste titre, la « variété des compétences à mobiliser » (Bescos, 2002, p. 20). L'analyse des pratiques, plutôt que des descriptions normatives et quelque peu idéalisées des postes, montre la prédominance des aspects techniques sur les activités relatives au rôle de conseil. Qu'il s'agisse des offres d'emploi de contrôleurs (Ardoin et Jordan, 1979), des activités quotidiennes (Chiapello, 1990b) ou même des projets (Jordan, 1998), le contrôleur de gestion français admet consacrer une grande part de son temps à des tâches techniques. Loin de la vision optimiste de la D.F.C.G. (non daté), l'ambiguïté relevée par Bouquin (2001) quant à l'autorité des contrôleurs de gestion (poids réel des conseils des contrôleurs), comme celle de la double mission, (animer et planifier) sont prégnantes. Il semble qu'en cas de situation peu favorable, les contrôleurs de gestion se concentrent sur la planification et les outils, se positionnant résolument comme une fonction périphérique, plutôt au service de la direction générale et sans grande influence sur les décisions. En définitive, si le contrôleur de gestion a bien un rôle d'animation et de conseil à jouer, il semble que ce rôle est, et reste, secondaire par rapport à son rôle « technique et de planification ».

	Mission	Tâches	Rôles
	Contribuer à l'amélioration de l'efficacité et de la rentabilité des activités.	<ul style="list-style-type: none"> - Construction budgétaire - Décision opérationnelle - Mesure de la performance - Optimisation - Contrôle interne - Animation supervision 	Garantir la pertinence et le réalisme des informations de gestion (c'est-à-dire améliorer le processus décisionnel)
Ardoïn, Jordan (1979)	Contribuer à l'amélioration de l'efficacité et de la rentabilité des activités.	<p>Mettre à la disposition des opérationnels les outils adéquats</p> <ul style="list-style-type: none"> - Former à l'utilisation du système de gestion - Stimuler à faire le contrôle de leur gestion - Poser les bonnes questions - Soumettre les analyses les plus parlantes - Remettre en cause systématiquement les objectifs 	<p>Rôle d'architecte du système de contrôle de gestion (faire faire le contrôle de gestion par les responsables opérationnels grâce à) :</p> <p>Un travail sur les techniques (Rôle d'opérateur du système de contrôle) Définir des structures d'organisation, définir des techniques de prise de décision, de prévision, de planification, concevoir et gérer les systèmes comptables</p> <p>Un travail sur les comportements (Rôle d'animateur du processus de contrôle) Gérer des conflits, améliorer la communication, augmenter la motivation, faciliter le changement, élever la productivité</p>
APEC (1996)	Contribuer à améliorer le résultat de l'entreprise	<ul style="list-style-type: none"> - Prévision budgétaire - Analyse des écarts - <i>Reporting</i> - Mise au point de procédures 	<p>Planifier (l'homme des études économiques) Animer (l'animateur de réseau)</p>
Chiapello (1990a; 1990b), Jordan (1998), Löning <i>et al.</i> (1998, p. 241) (enquêtes HEC)		<ul style="list-style-type: none"> - Budget - Suivi et contrôle budgétaire - Tableaux de bord - Comptabilité analytique - Planification à plus d'un an - Système d'information 	<p>Conception du système (l'architecte du système de contrôle) Rôle technique (l'opérateur du système) Animation des hommes (l'animateur du processus) Représentation que les contrôleurs ont d'eux-mêmes (Chiapello) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les techniciens (28% des contrôleurs) - les consultants-évaluateurs (23% des contrôleurs), - les conseillers (49% des contrôleurs)

Tableau 2. Synthèse des descriptions du métier de contrôleur de gestion

Au final, si la littérature suggère un abandon du profil traditionnel du contrôleur de gestion (comptable et techniciens), les enquêtes montrent que les pratiques n'en font pas encore si souvent un conseiller.

Méthodologie

Pour Hughes « le métier est l'un des éléments pris en compte pour porter un jugement sur quelqu'un, et certainement l'un des éléments qui influence le plus la manière dont on se juge soi-même. Le métier d'un homme est l'une des composantes les plus importantes de son identité sociale, de son moi, et même de son destin dans son unique existence. En effet, le choix d'un métier est presque aussi irrévocable que le choix d'un conjoint » (Hughes, 1997, p. 75). Au-delà des enjeux d'identité personnelle, l'activité détermine la position stratégique de l'individu, comme de son groupe professionnel, au sein de l'organisation. Ceci laisse présager une certaine difficulté à collecter des informations sur les métiers des individus dans les organisations, surtout lorsque ceux-ci sont considérés comme peu valorisant.

Pourtant, la plupart des travaux sur le contrôleur de gestion, dans les choix méthodologiques et conceptuels qu'ils mettent en œuvre, prennent peu en compte le fait que le travail et l'identité au travail sont des sujets extrêmement sensibles pour les individus. Or, l'image du compteur de haricots est tenace (Beard, 1994; Friedman et Lyne, 1997; Friedman et Lyne, 2001). Pour aller à l'encontre de cette image, la presse professionnelle et les associations tentent de communiquer une image ambitieuse de la profession et anticipent régulièrement les « scénarii de demain ». De ce fait, dans les enquêtes par questionnaire, les répondants peuvent avoir tendance, inconsciemment ou non, à embellir, simplifier la réalité, ou s'afficher plus ambitieux que réalistes quant à leur futur.

Pour comprendre les rôles que jouent les contrôleurs de gestion, cette recherche choisit donc de s'intéresser à l'activité des contrôleurs de gestion avec une méthode qualitative. Cette

section présente les critères de choix utilisés pour sectionner les cas ainsi que la méthode retenue pour collecter et analyser les données

Sélection des cas

Douze études de cas ont été réalisées dans six industries différentes (Tableau 1). Toutes les *business units* choisies appartiennent à des grandes entreprises multinationales que l'on peut considérer comme performantes en termes de rentabilité, de compétitivité et de pérennité (Annexe 1).

Les études de cas ont été choisies pour permettre une comparaison intra-industrie et inter-industrie selon un principe de réplification (Yin, 1994). L'hypothèse sous-jacente est que les organisations d'une même sous-industrie et de taille similaire partagent un grand nombre de facteurs de contingence et devraient donc avoir des contrôleurs de gestion similaire (réplification littérale). Inversement, les entreprises appartenant à des secteurs très différents devraient avoir des contrôleurs de gestion très différents (réplification théorique). Au final, l'échantillon retenu permet d'envisager une grande diversité de contextes organisationnels.

Sous-industrie	Entreprise 1	Nombre d'entretiens	Entreprise 2	Nombre d'entretiens
Cosmétique et luxe	Beauty or not Beauty Luxe	6 contrôleurs de gestion 2 opérationnels	LuxuryLux	5 contrôleurs de gestion
Hygiène et Soin	Mondomarket Soin de Soi	6 contrôleurs de gestion	Beauty or not Beauty Public	1 contrôleur de gestion 2 opérationnels
Agroalimentaire	Mondomarket Delicatessen	8 contrôleurs de gestion	Agape	3 contrôleurs de gestion
Equimentiers Automobiles	Equipauto	9 contrôleurs de gestion	Siègeauto	5 contrôleurs de gestion
Constructeurs Automobiles	Nationauto	9 contrôleurs de gestion	Franceauto	7 contrôleurs de gestion
Industrie Pharmaceutique	Antalgix	6 contrôleurs de gestion	Gastrix	4 contrôleurs de gestion
Total du nombre d'entretiens		46		27

Tableau 3. Synthèse des entretiens menés dans le cadre des études de cas

Il existe une grande diversité de postes et de positions derrière la fonction de contrôleur de gestion. Un contrôleur de gestion central, un contrôleur de gestion de *business unit* ou un contrôleur de gestion d'usine n'ont pas des tâches ni des responsabilités managériales identiques. Cette étude porte une attention particulière aux contrôleurs de gestion décentralisés en considérant que ces derniers incarnent la problématique générale de la fonction contrôle de gestion au sein de leurs organisations respectives.

Collecte de données

Les données ont été collectées par entretien et analyse de documents. Soixante-treize entretiens ont été réalisés (Tableau 3). Les thèmes abordés aux cours de ces entretiens étaient les suivants : éléments généraux sur l'organisation, parcours et expérience de l'interviewé, histoire et structure de la fonction contrôle de gestion, satisfaction et insatisfaction au travail.

Le rôle peut être conçu comme un concept central pour analyser le travail mais celui-ci n'est pas observable directement, sous peine de prendre le risque de projeter, sur les observations ou dans l'esprit des individus étudiés, un brouillage entre les rôles prescrits et les rôles réels. Nous avons ainsi porté une attention particulière à la différence entre le travail « prescrit » et le travail « réel ». Reprenant le cadre proposé par Wrzesniewski et Dutton (2001) pour analyser l'activité, trois éléments constitutifs de l'activité du contrôleur de gestion ont constitué le cœur des entretiens : les tâches des contrôleurs de gestion, les relations qu'il entretient (notamment avec les responsables opérationnels) et l'image qu'il ont de leur fonction dans leur organisation.

Les tâches des contrôleurs de gestion sont multiples et diversifiées, bien qu'un socle commun autour de la mesure de la performance ait pu être identifié dans la littérature. Les relations, notamment entretenues avec les opérationnels, sont également évoquées. Elles peuvent se décliner en deux sous-dimensions : les relations hiérarchiques et les relations fonctionnelles. Quatre composantes de l'image sont apparues. L'image liée à la tâche –similaire à ce que

Wrzesniewski et Dutton appellent « la représentation cognitive de la tâche »-, l'image relationnelle correspond à l'image que le contrôleur de gestion pense véhiculer dans les relations qu'il instaure avec ses interlocuteurs (Hopper, 1980 ; Ahrens et Chapman, 1999 ; Ahrens et Chapman, 2000 ; Caron, 2003), l'identité organisationnelle ainsi que l'image « traditionnelle », relevant des stéréotypes diffusés dans la société en général (Friedman et Lyne, 1997; Friedman et Lyne, 2001).

Activité des contrôleurs de gestion	
Tâches	Zones de compétences : comptabilité, systèmes d'information, trésorerie
	Mesure de la performance
	- <i>Reporting</i> « externe » au siège
	- Processus budgétaire et analyse des écarts
	- Planification stratégique
Relations	Contrôle interne, procédures
	Analyses spécifiques, projets transversaux
	Relations hiérarchiques
	- Fréquence et qualité des relations
	Relations fonctionnelles
Image de soi	- Fréquence et qualité des relations
	Partage des responsabilités avec les opérationnels ou les autres contrôleurs
	Image liée à la tâche : valeur ajoutée, aide à la décision
	Image relationnelle : de l'espion au partenaire
	Identité organisationnelle : attachement aux produits, à l'organisation
	Image traditionnelle : compteur de haricots, surveillant, flic

Tableau 4. Dimensions et items de l'activité du contrôleur de gestion

Chaque entretien a duré entre 45 minutes et 2h30. Les entretiens ont été enregistrés et retranscrits dans leur intégralité, générant une masse d'information de plus de 1200 pages.

Par ailleurs, dans une des études de cas réalisée, nous avons triangulé les méthodes (Denzin et Lincoln, 2000), en menant une observation non participante. L'objectif sous-jacent était de nous assurer que les discours étaient « cohérents » avec les actes. Nous avons suivi pendant trois jours, du matin 8 heures au soir 20 heures, un contrôleur de gestion d'affaire chez Beauty or not Beauty, leader mondial de l'industrie cosmétique. L'observation a donné lieu à 50 pages de retranscription et a permis de confronter les informations obtenues par entretiens à ce que nous avons observé. Cela a en particulier nourrit notre compréhension de la gestion des relations entre opérationnels et contrôleurs de gestion, avec tout ce que cela revêt de

négociations répétées, d'effort de conviction et de séduction dans le cadre d'une fonction contrôle de gestion qualifiée de discrète (celle-ci sera présentée par la suite).

Nous avons également triangulé les sources, puisque les entretiens ont été réalisés avec des contrôleurs de gestion et des opérationnels. L'absence d'écarts significatifs entre les discours véhiculés par les opérationnels et les contrôleurs de gestion a naturellement guidé nos choix méthodologiques. Plutôt que de continuer plus avant cette triangulation systématique, nous avons préféré collecter davantage d'entretiens avec des contrôleurs de gestion dans des environnements variés afin d'étendre le scope de notre recherche.

Cette triangulation a été complétée par une analyse documentaire. Parmi les documents collectés, les rapports annuels, les descriptifs de poste de la fonction contrôle de gestion ainsi que des offres d'emplois de contrôleurs ont étayé notre analyse.

Analyse et traitement des données

Les entretiens ont fait l'objet d'un codage reprenant le dictionnaire des thèmes abordés pendant les divers entretiens. Ce codage a été réalisé à partir d'une grille émanant de la revue de la littérature relative à la fonction de contrôleur de gestion, puis enrichie « in vivo » (Miles et Huberman, 1984). L'essentiel de notre travail a consisté à regrouper les informations dont nous disposions grâce à un codage ouvert¹ (Angot et Milano, 2003, p. 177) pour ensuite construire une typologie des fonctions contrôle de gestion.

¹ Le logiciel NUD*IST Nvivo2, que nous avons utilisé, est avant tout un gestionnaire de textes. L'élaboration des codes, comme celle de leur architecture est laissée à l'entière responsabilité du codeur. Les passages codés peuvent être un simple terme, une phrase ou tout un paragraphe. L'utilisateur est libre de coder tout ou partie de chacun de ses documents mais également d'attribuer à un même passage différents codes. De plus, des codes peuvent être créés préalablement au codage d'un texte, ou au fur-et-à mesure de la lecture flottante (in vivo). Premier avantage, selon nous, le logiciel n'influence que très marginalement le travail de codage. En effet, aucun code n'est proposé, il ne s'agit pas d'un logiciel d'analyse textuelle. L'influence majeure du logiciel porte sur la quantité de données qu'il permet de comparer. Avec NVivo, nous pouvons coder très finement l'intégralité de nos entretiens, ce qui nous permet de choisir entre différents niveaux d'analyse. En optant pour une analyse au niveau des individus, nous pouvons aisément choisir un code ou une combinaison de codes, par exemple « temps passé sur le reporting », et « image de surveillant », et faire apparaître les extraits correspondant à chacun de ces codes, dans nos entretiens. De même, nous pouvons également, changer de niveau d'analyse et observer l'homogénéité des pratiques individuelles au sein d'une même organisation. Les codes seront ainsi regroupés, en

Quatre thèmes majeurs émergent de notre analyse des entretiens et permettent de différencier les cas étudiés : la rationalité dominante, l'activité des contrôleurs de gestion, la centralité de la fonction contrôle de gestion et les effets positifs et négatifs de l'organisation de la fonction contrôle de gestion au niveau individuel et organisationnel.

La rationalité dominante a une importance majeure pour comprendre la place de la fonction contrôle de gestion (Bouquin, 2001) :

On peut penser que l'environnement (nature des FCS, fiabilité des hypothèses, temps de réponse aux actions engagées) et la rationalité dominante des stratégies (financière ou comptable, économique ou politique) délimitent largement les finalités du système de contrôle de gestion ; mais c'est probablement le couplage entre cet environnement et les choix internes de structures, qui détermine le processus de contrôle de gestion et la place du contrôle de gestion relativement aux deux autres systèmes de contrôle d'entreprise. (Bouquin, 2001, p. 115).

Cette rationalité dominante influence et est en partie déterminée par l'activité des contrôleurs de gestion (les tâches, les relations et l'image de soi) mais aussi par la place de la fonction contrôle de gestion. Cette place peut être déclinée en deux dimensions : celle de l'autorité, qui se manifeste dans l'implication des fonctionnels dans la prise de décision et celle du client, qui fait référence à l'individu ou au groupe d'individus pour lequel le service fonctionnel travaille. Ces quatre thèmes serviront de trame à l'exposé des idéaux-types de « fonction contrôle de gestion » mis en évidence dans les résultats.

Nous avons approfondi les cas qui semblaient se différencier nettement des autres. Le classement n'est, en effet, pas l'objectif de la catégorisation réalisée ici. En élaborant une typologie, nous avons souhaité donner un sens théorique aux observations empiriques. Cette discussion théorique doit permettre de décrire la logique interne des différents idéaux-types identifiés et « d'élaborer la logique des relations abstraites qui permet de mieux comprendre les comportements et les discours observés et donne une nouvelle intelligibilité aux interactions sociales » (Schnapper, 1999, p. 114). Ainsi, lorsque les entretiens réalisés dans

choisissant l'une ou l'autre des tâches (par exemple le « plan »), ou une nature de relation (par exemple « relations hiérarchiques »), et seuls les entretiens d'une organisation ou d'un secteur seront visualisés. A nos yeux, l'inconvénient majeur de cet outil relève de la multiplicité des niveaux d'analyse qu'il permet de gérer, notamment dans le cas où la quantité de « matière première » est particulièrement élevée. Le risque est alors de se laisser déconcentrer de son objectif initial et happer par la diversité des niveaux d'analyse possibles.

une entreprise de l'échantillon mettaient en évidence une fonction contrôle de gestion très différente de celles déjà observées, nous avons poursuivi nos entretiens pour en saisir la logique. A l'inverse, lorsque nos entretiens révélaient des traits similaires à ceux d'une fonction contrôle de gestion une observée auparavant, nous avons cessé la collecte de données. Ceci nous a conduit à retenir quatre études de cas principales et à les présenter comme des idéaux-types. Les huit autres études de cas ont ensuite été rapprochées des quatre études de cas principales.

La validation des interprétations a été réalisée auprès des sources de données lors de restitutions².

Résultats

Les douze études de cas réalisées permettent de différencier 4 idéaux-types de fonctions contrôle de gestion ayant chacune des pratiques et des rôles différents : la fonction contrôle de gestion partenaire, la fonction contrôle de gestion discrète, la fonction contrôle de gestion garde-fou et la fonction contrôle de gestion omnipotente.

La fonction contrôle de gestion partenaire

Les fonctions contrôle de gestion des entreprises Mondomarket Soin de Soi, Mondomarket Delicatessen et Agape relèvent d'une logique similaire que l'on peut qualifier de fonction contrôle de gestion partenaire.

Les fonctions contrôle de gestion partenaires apparaissent lorsque la prise en compte de la question financière par les managers opérationnels revêt une dimension stratégique (❶), mais que ces derniers, accaparés par les problématiques opérationnelles, doivent déléguer aux contrôleurs de gestion les analyses qu'ils jugent nécessaires à la prise de décision (❷).

² Nous avons présenté nos résultats de recherche auprès d'une soixantaine de contrôleurs de gestion au cours de formations du type CESA Contrôle de gestion à HEC, MBA Contrôle de gestion de l'Université Paris Dauphine et des « Stèges Contrôle de Gestion » –programmes courts de formation continue- à l'ESCP-EAP.

*Nous, on a notre mot à dire parce qu'aujourd'hui, **les objectifs de rentabilité sont extrêmement élevés pour Agape. Donc on a un mot à dire qui est écouté et entendu.** Ceci dit, il ne faut pas se tromper. C'est une boîte à caractère marketing et commercial. C'est un industriel qui fabrique des produits marketés. (M. Anvers, Responsable du contrôle de gestion, Agape France, Glaces*

La logique dominante est marketing et financière. D'autres conditions doivent être également remplies. L'activité opérationnelle doit pouvoir être appréhendée et donc modélisée par les outils du contrôle et les opérationnels doivent accepter de partager avec les contrôleurs de gestion leurs connaissances de l'activité et les informer de leurs projets et de leurs activités en cours (❸). Les contrôleurs de gestion s'engagent donc dans des tâches liées à la production d'information pour le management local mais également pour la direction générale et la communication financière.

*Donc moi, ce que j'aime, c'est le **sentiment d'appartenance à une marque.** Donc la manière dont on travaille ici, où **on est vraiment rattachés, nous, contrôleurs de gestion, à nos marques.** Donc moi, je suis sur tout le business des lessives et assouplissants et je le connais parfaitement. Je le maîtrise parfaitement maintenant. Et donc ça donne une certaine satisfaction, une certaine autonomie. C'est plus global. **On supervise vraiment l'ensemble et tous les éléments financiers passent par nous.** Donc quelquefois c'est un peu lourd parce que c'est beaucoup, beaucoup de choses à gérer. Surtout moi qui ai une catégorie très grosse. Charlotte, Contrôleuse de gestion, Business Team Soin de la Maison, Mondomarket*

En effet, les structures dans lesquelles ils évoluent sont divisionnalisées, voire matricielles, et le *reporting* est un des moyens d'allocation des ressources et de mesure de la performance pour le groupe (❹). Toutefois, le client privilégié est le management local. En effet, l'information dont disposent les contrôleurs de gestion est largement subordonnée à la qualité des relations qu'ils parviennent à instaurer et à maintenir avec leurs responsables opérationnels respectifs. En effet, si certaines conditions sont réunies pour que le contrôleur de gestion soit considéré comme un pair, les ambitions personnelles et les enjeux stratégiques rappellent la fragilité de ce statut.

*Si vous êtes uniquement un contrôleur, je prends les chiffres, je regarde et si ça va pas je le dis, vous n'aurez jamais **la confiance des opérationnels**, ils vous verront toujours comme un contrôleur, et donc vous n'arriverez jamais vraiment à comprendre la réalité et les drivers du business.*

*Ce qui est toujours en fait mon premier choix, **[c'est de ne] pas casser le lien avec l'opérationnel**, ou alors ça veut dire qu'il faut changer de boulot, enfin il faut changer de*

poste, parce que soit c'est lui qui change soit c'est vous qui changez. (M. Namur, Contrôleur de gestion opérationnel, Zone, Agape Boissons)

L'autorité dont jouissent les contrôleurs de gestion leur permet toutefois d'appréhender cette relation libre de tout sentiment de subordination, dans une logique d'engagement volontaire dont ils restent maîtres (⑤). Ils se perçoivent comme des copilotes, satisfaits de « piloter à deux, d'égal à égal » et de prendre une part active dans les décisions stratégiques. D'un point de vue cognitif, les contrôleurs de gestion sont heureux « d'être au cœur de l'action », privilège entre les privilèges pour une fonction support, par définition en marge de l'action.

Aujourd'hui, je suis à l'origine de plus de décisions que je ne pourrais en prendre en étant responsable opérationnel. A moins d'être à la place du directeur général. Ça, ce n'est pas ma vocation dans l'immédiat. (M. Anvers, Responsable du contrôle de gestion, Agape France, Glaces)

Revers de la médaille, ils sont très souvent interrompus par les demandes variées venant des opérationnels et ont parfois le sentiment d'être « phagocytés » par le management local, a fortiori s'ils sont physiquement proches des bureaux des chefs de produit. Ils regrettent ainsi de ne pas pouvoir accorder un temps suffisant, ni d'avoir l'opportunité de s'intéresser à des problématiques financières plus larges, comme des questions fiscales ou d'ingénierie financière. Par ailleurs, ils reçoivent également de nombreuses demandes d'analyses ou d'informations de la part de leur ligne fonctionnelle, qu'ils jugent parfois redondantes avec ce qu'ils fournissent déjà aux opérationnels ou sans intérêt par rapport aux urgences locales.

Les liens qui se créent entre le management opérationnel et la fonction contrôle de gestion sont sources de bénéfices organisationnels, dans la mesure où l'organisation fait face à la fois à une pression sur les coûts et doit se montrer audacieuse et réactive dans sa stratégie de différenciation. Toutefois, ces entreprises subissent souvent une pression de plus en plus importante sur les résultats à court terme et les contrôleurs de gestion, du fait de l'importance des liens qu'ils créent avec les opérationnels, peuvent accepter de devenir les complices de la gestion des demandes contradictoires entre l'exigence des marchés financiers de résultats à court terme et la nécessité économique et stratégique de prendre des risques sur l'avenir. La

fonction contrôle de gestion partenaire remplit avant tout un rôle d'aide à la prise de décision locale.

C'est des situations qui sont vachement ambiguës, ou vous allez faire de la cavalerie inverse, ce qu'on fait très très souvent en contrôle de gestion, où vous vous retrouvez à avoir un super bon mois de décembre, où vous avez gardé des réserves un petit peu partout la règle c'est 60/40, c'est à dire que vous essayez toujours d'avoir 60% de chance d'atteindre votre résultat et que 40% de chance de pas l'atteindre, donc vous avez planqué des réserves un peu partout, il se trouve que vos ventes sont bonnes donc vous vous retrouvez avec plein de réserves. Alors là, ce que vous essayez en général de faire et tous les contrôleurs de gestion vous diront la même chose, vous essayez de ne pas l'annoncer et de garder la cagnotte pour l'année suivante. Tant que c'est dans ce sens-là, ça va ; dès que ça commence à être le contraire, là il faut crier au loup, il ne faut jamais accepter de faire vraiment de la cavalerie. (M. Namur, Contrôleur de gestion opérationnel, Zone, Agape Boissons)

En résumé, lorsque la fonction contrôle de gestion est organisée de manière à travailler en partenariat avec les managers opérationnels, elle incite à prendre en compte la dimension financière dans les décisions opérationnelles. Ce choix organisationnel peut cependant se traduire par un risque d'inhibition des opérationnels et des dérives en termes de gouvernance et de manipulation des comptes.

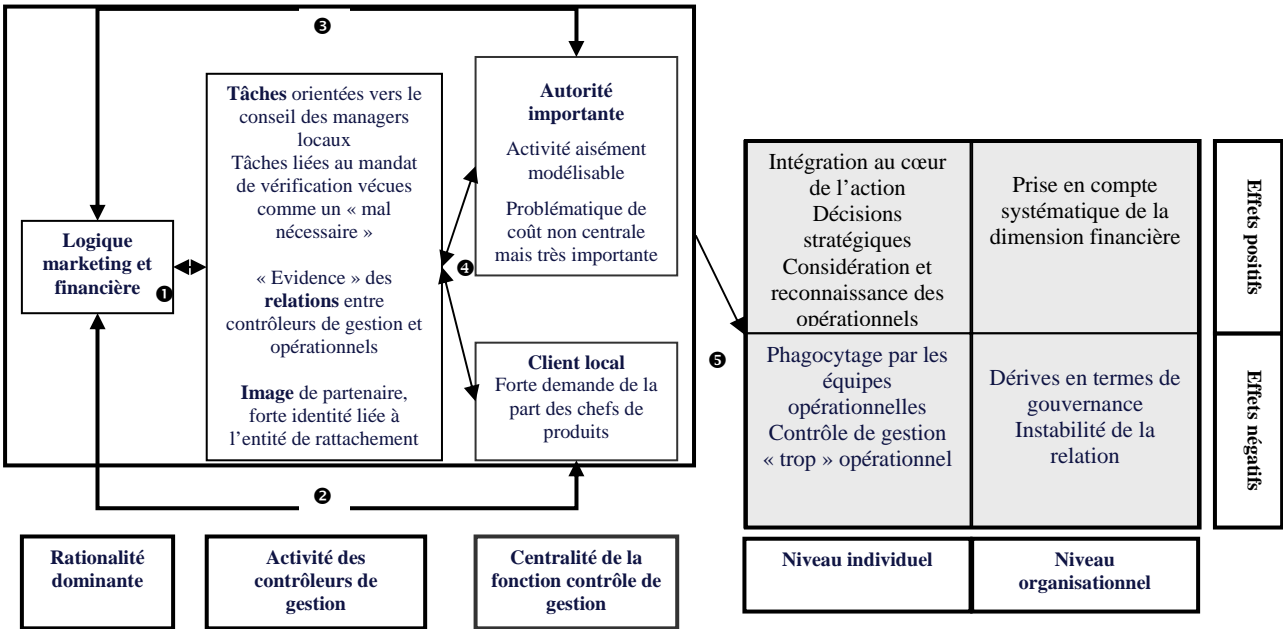


Figure 1- Logique de la fonction contrôle de gestion partenaire

La fonction contrôle de gestion discrète

Dans les entreprises Beauty or not Beauty Luxe, Beauty or not Beauty Public, Gastralgyx, Antalgyx et Luxury Lux, la fonction contrôle de gestion peut être qualifiée de discrète.

La fonction contrôle de gestion discrète est associée à une logique marketing dominante. Les entreprises évoluant sur des marchés à fort potentiel de croissance et dont les produits sont à fort taux de valeur ajoutée ont comme objectifs majeurs l'innovation, la différenciation et la promotion de l'innovation et de la différenciation. Ils tendent donc à accorder au marketing une place majeure et centrale au sein de l'organisation (❶).

*Chez Beauty or not Beauty, le chef de produit est considéré comme **un chef d'orchestre. Celui avec la petite baguette.** Tu es le responsable de ta marque, ou de tes produits, et il y a une quantité impressionnante de services qui nécessitent d'être coordonnés. (Javier, Chef de produit, Luxe)*

*Enfin, **on n'est pas super impliqués dans les trucs financiers. Nous, on est plus les gestionnaires du quotidien.** On est plus les gestionnaires opérationnels, plus les gestionnaires stratégiques : Où va ta marque?, les grandes directions stratégiques, c'est toi, en tant que chef de produit qui fait la « reco », et qui est ensuite reprise par tout le monde...ou pas. On peut t'attaquer sur certains points. Donc, tu fais ça, et puis tu gères quand même tes coûts. [...](Emma, Chef de produit, Public)*

Les objectifs fixés n'incitent pas à déléguer une autorité trop importante à la fonction contrôle de gestion, dont les pratiques pourraient inhiber les créatifs (❷).

***Vous ne pouvez pas responsabiliser d'une manière telle que cela demande aux opérationnels la même maîtrise des coûts et de la compréhension de l'imbrication des coûts qu'à un contrôleur de gestion. Forcément, à un moment, le niveau de responsabilisation va être limité. Forcément.** (Lucas, Contrôleur de gestion, Filiale, Luxe)*

Le choix de structures matricielles, fortement décentralisées, et la diffusion commune d'une image de « *business partner* », reprise dans la section ressources humaines des sites des entreprises, amènent les contrôleurs de gestion à se considérer au service du management local, générant ainsi une identité organisationnelle fortement associée à l'entité de rattachement. Mais les contrôleurs de gestion rencontrent un problème majeur. Au mieux, les managers opérationnels ne perçoivent pas l'intérêt des informations ou analyses que les contrôleurs de gestion pourraient leur fournir, au pire, ils sont totalement réfractaires à leur ingérence dans des problématiques qu'ils jugent stratégiques (❸).

*Il y a un aspect « flicage », contre lequel il faut se battre [...]. A partir du moment où je suis arrivé **avec ma casquette de contrôleur de gestion** sur son domaine d'activité, ça a été : « Je ferme les portes, je boucle tout ». **J'étais le flic qui allait lui couper ses budgets**, qui allait l'empêcher de travailler.... Alors, là, il a fallu lui dire : « Attends, stop, t'as rien compris. On n'est pas là pour t'empêcher de travailler, au contraire. On est une fonction support et on doit échanger ». Vincent, Contrôleur de gestion Business Unit, Pharma*

Les tâches dites « classiques » du contrôleur de gestion sont donc réduites à la portion congrue, c'est-à-dire à celles pour lesquelles le contrôleur de gestion peut travailler sans le concours volontaire des opérationnels, ce qui vient renforcer la suprématie des chefs de produit restant entièrement maîtres des informations et des dossiers clés (❹).

*Donc je pense que **notre rôle est assez peu de rentrer dans ces domaines techniques**, surtout lorsqu'on n'a pas les compétences. Et qu'on a en face des gens qui les gèrent puisque ce sont des médecins ou des pharmaciens. Donc eux, ils ont quand même une connaissance plus approfondie du produit. On peut avoir un input de l'œil de celui qui est complètement extérieur. "Tiens, moi, je trouve ça... C'est bizarre." **Mais je pense qu'il faut rester humble dans ce domaine-là et que l'expertise est quand même plutôt du côté des opérationnels.** (Alain, Contrôleur de gestion, Filiale, Antalgix)*

Outre le *reporting*, le suivi budgétaire se limite à signaler les dépassements d'enveloppe et l'essentiel du temps et de l'énergie des contrôleurs est dédié à l'établissement et à la veille au respect des procédures. L'image des contrôleurs de gestion qui en résulte est fortement marquée par cette dimension coercitive, voire « bureaucratique », signe d'un discrédit important dans des organisations où la réactivité est le maître mot. Dans l'incapacité de remplir leur mission telle qu'elle est tacitement prescrite (être un *business partner*), les contrôleurs de gestion sont conduits à reconstruire en partie leur activité (❺). Leur faible visibilité dans l'organisation leur octroie une certaine autonomie. Ils se créent de nouvelles tâches. Ils développent ainsi des missions de réductions des coûts ou traquent les failles de contrôle interne, indépendamment de toute relation avec les chefs de produits. Certains contrôleurs de gestion quittent la fonction, parfois pour des postes opérationnels. Un risque organisationnel majeur réside dans l'apparition d'importantes failles de contrôle interne et de gabegie. En revanche, en maintenant la fonction contrôle de gestion à distance des opérationnels, la direction générale s'assure que les chefs de produit sont en mesure

d'assumer la responsabilité pleine et entière des réussites et des échecs des produits et que les contraintes et les procédures auxquelles ils doivent se plier sont réduites au minimum pour leur assurer une réactivité maximale.

En résumé, lorsque la fonction contrôle de gestion est organisée de manière à avoir une présence discrète auprès des opérationnels, cela permet à ces derniers d'exercer pleinement leurs responsabilités, d'être réactifs et créatifs. Cela peut en revanche conduire à des dérives de contrôle interne et une certaine gabegie.

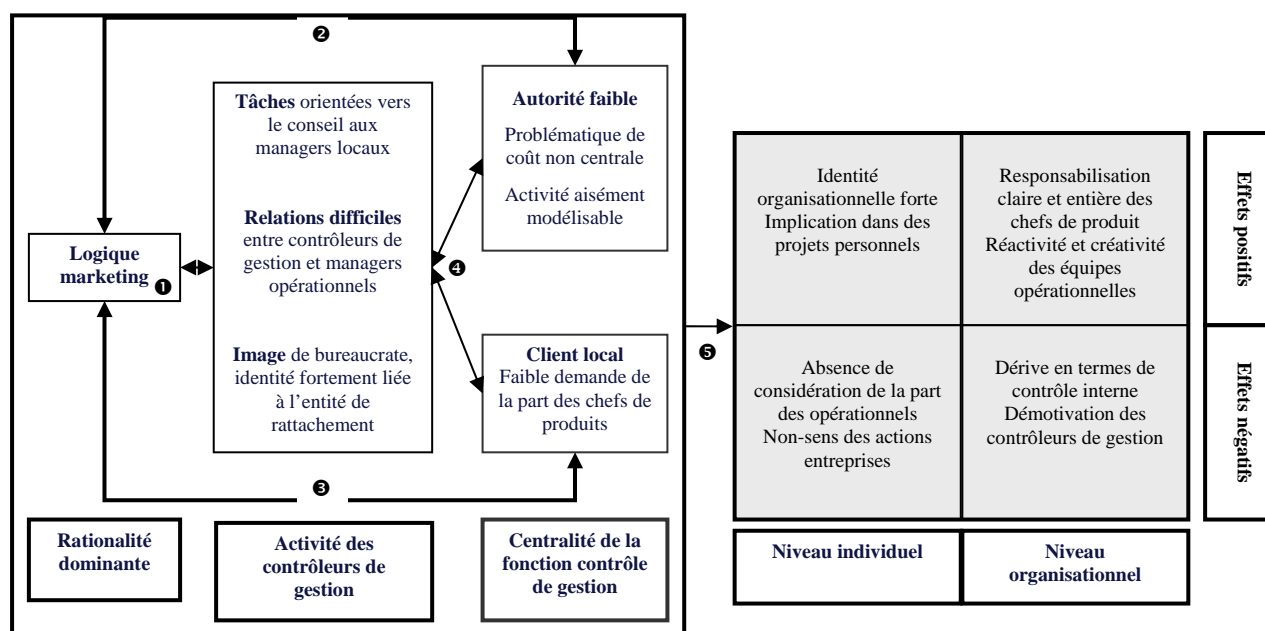


Figure 2- Logique de la fonction contrôle de gestion discrète

La fonction contrôle de gestion garde-fou

Dans les entreprises Nationauto, Franceauto et Siègeauto la fonction contrôle de gestion joue un rôle de garde-fou.

La fonction contrôle de gestion « garde-fou » est concomitante à une suprématie des ingénieurs et des commerciaux. Les caractéristiques des marchés sur lesquelles ces entreprises évoluent ne permettent pas aux problématiques de contrôle de gestion de devenir vitales (❶) :

la logique dominante est celle des ingénieurs et dans une moindre mesure celle des commerciaux et/ou des marketeurs.

*Les commerciaux ont **une espèce d'invention de l'avenir en permanence**. C'est sûr que **ce n'est pas eux qui font le futur du groupe**. Le futur du groupe, ce sont ceux qui **conçoivent la voiture à cinq ans**. Parce que, quand le commerçant la découvrira, ce sera trop tard. Une voiture, pendant huit ans, vous l'avez autour du cou, elle ne bouge plus. Elle est comme elle est. Si elle est moche, elle est moche. Il faut la vendre. (Bruno, Directeur du contrôle de gestion, Zone, Franceauto)*

En effet, la part de l'activité générant le plus de valeur ajoutée est, dans ces organisations, très faiblement modélisable (design, conception, recherche). La « question des coûts » peut être importante dans la problématique de ces organisations, mais elle est souvent déléguée aux sous-traitants dans un redécoupage des périmètres d'intervention (❷). Ces entreprises sont pensées sur le modèle de l'administration française, tant dans les modes de sélection que de formation des élites dirigeantes. La plupart de leurs dirigeants sont polytechniciens ou énarques et l'ensemble des salariés sont incités à une mobilité fonctionnelle régulière et sans limite. Tous les trois, quatre ou cinq ans, les cadres en particulier sont amenés à changer de poste, mais également incités à changer de fonction. Il en résulte une représentation assez marquée par les statuts et les stéréotypes : les ingénieurs bénéficient d'une identité claire en raison de la reconnaissance dont ils bénéficient grâce à leur statut privilégié et également grâce à l'importance qu'ils ont toujours eu dans ces secteurs de l'industrie lourde. L'identité et la représentation que les acteurs se font des vendeurs est également très claire, bien que leur légitimité soit plus récente. En revanche, les fonctions support, dont l'objectif et la valeur ajoutée sont rarement définis souffrent d'une ambiguïté dans la définition de leur activité et de leur mission. C'est le cas ici pour le contrôleur de gestion, dont l'image stéréotypée reste celle du « trésorier de l'Etat français », au service la direction générale (❸).

Qu'est-ce que c'est un bon trésorier payeur?** C'est un gars qui a un cachet Cristal et qui s'en sert à bon escient. Vous êtes **habilité à autoriser des dépenses et vous avez ce qu'on appelle un cachet Cristal**. C'est la grande histoire de l'administration française. Ce sont des cachets avec votre nom, votre numéro de service, un exemplaire de votre signature. Donc vous avez le cachet, vous signez. Et vous pouvez bloquer. L'administration veut : 1) **que votre budget ne soit pas dépassé; 2) que, éventuellement, si on vous demande une

coupure, que vous ayez une petite marge sous le pied pour la rendre. (Christian, Contrôleur de gestion Projet, Central, Nationauto)

Plusieurs facteurs viennent renforcer la persistance de ce stéréotype. La taille des organisations, mais surtout le caractère fortement intégré de leurs nombreuses divisions rendent extrêmement délicates la standardisation des postes de contrôleur de gestion. Il en résulte une définition et une représentation floue partagée à la fois par les opérationnels et par les contrôleurs de gestion eux-mêmes. Certaines tâches dans lesquelles s'engagent les contrôleurs de gestion sont assez classiques (④), comme le *reporting* ou la préparation et le suivi des budgets, et répondent à des contraintes normatives du marché. Les outils du contrôle de gestion semblent peu influencer le cœur de l'activité opérationnelle. En effet, la plupart de ces exercices se font en grande déconnexion des opérationnels. Dès qu'une tâche est jugée « stratégique » par ces derniers, ils veillent à ce que les contrôleurs de gestion ne puissent pas se l'approprier, comme pour le plan chez Nationauto.

Ici, ça a été l'objet d'un débat. Le plan, chez Nationauto, est tenu par le marketing. Plus exactement, par la direction du plan. Mais dans la direction commerciale, les pilotes sont des gens du marketing. Sauf dans certaines entités où c'est un peu bâtarde. Il y a encore des contrôles de gestion qui résistent. [...] Ici, c'est moi qui le suis aussi. [...] Mais, normalement, c'est l'attribution des gens du marketing dans les entités.

La raison pour laquelle j'ai le plan ici, c'est que je ne me le suis pas approprié, ce n'est pas moi qui fait la stratégie, mais je tire leur jus jusqu'au bout, c'est eux qui la font, et ils sont assez contents de la faire. Je leur laisse aussi le beau rôle, c'est-à-dire que c'est eux qui présentent aussi leur stratégie, mais je dirais que j'assure toute la tringlerie par derrière, je les piste, et au besoin, j'inculque quelques idées, mais au final, c'est toujours eux qui l'auront eu, qui l'auront vendu... (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)

De même, ils sont réticents à toute divulgation d'information à des contrôleurs de gestion qu'ils perçoivent bien souvent comme des agents de surveillance mandatés par le siège. Le savoir que les contrôleurs de gestion génèrent semble être en effet utilisé à des fins de légitimation de décisions prises en fonction d'autres critères et d'autres logiques que la logique financière. De nombreux contrôleurs de gestion n'exercent ainsi leur influence qu'en autorisant ou pas les dépenses et se voient assimilés à des « trésoriers de l'administration française ». La lutte est régulière pour l'obtention de tâches reconnues, le rôle du contrôleur

de gestion s'apparentant à celui d'un censeur de la dernière heure, relativement déconnecté de l'activité opérationnelle quotidienne.

Les commerçants [...], dès qu'on leur parlait gestion, ils voyaient ça comme un frein ou comme une sanction sur ce qu'ils pouvaient faire. [...] Et ils se butaient. Et puis nous, on avait des discussions qui étaient, dans ce cas-là, difficiles avec eux. (Emmanuel, Contrôleur de gestion, Branche, Franceauto)

L'acception stricte du contrôle, synonyme de vérification et de surveillance, prend ici tout son sens. L'activité des contrôleurs de gestion reste donc vague et conditionnée par la nature des relations qu'ils parviennent à établir avec les opérationnels, notamment grâce à leur réseau et leur expérience.

*Je connais un collègue qui est à l'ingénierie véhicule et qui essaye **d'apporter des outils**, de faire progresser les opérationnels sur la façon dont ils pilotent, et là tout de suite, on est mieux admis par les opérationnels. **Ils ont l'impression qu'on leur apporte quelque chose et là, ça change tout.** Parce qu'à la fois, les opérationnels le vivent mieux, **et le contrôleur de gestion a moins l'impression d'être inutile.** Mais, moi, j'ai eu une période de blues du contrôleur. (Etienne, Contrôleur financier, Division, Nationauto)*

Au niveau individuel (⑤), l'insatisfaction des contrôleurs de gestion liée à une absence notoire de reconnaissance et un fréquent sentiment d'inutilité est largement relativisée du fait des perspectives de mobilité fonctionnelle. Les « jeunes » contrôleurs de gestion prennent le parti d'appréhender leur passage au contrôle de gestion comme une « expérience parfois difficile mais riche d'enseignements », et les contrôleurs de gestion plus expérimentés capitalisent sur leurs expériences passées pour façonner leur activité. Du point de vue organisationnel, la mobilité fonctionnelle permet de satisfaire les individus en leur proposant des carrières variées où ils ne se sentent pas « enfermés ». En outre, cette mobilité permet également de former une élite dirigeante sensible à la complexité des problématiques et à la diversité des « cultures professionnelles » qui se côtoient dans des organisations aussi vastes et aussi composites que celles-ci.

*Le fait [qu'un cadre brillant] fasse un passage par le terrain et par un poste comme ça, je pense que c'est **un plus quand même pour eux**, d'abord dans leur cursus parce que, aller un peu sur le terrain, je crois que ça ouvre quand même pas mal l'esprit. Alors, même **si ce n'est que pour un passage de quatre ans**, c'est quand même important dans un curriculum vitae, **ça peut très bien ouvrir la personne aux aspects économiques.** Ce n'est pas du tout à négliger. [...] **Il est [toutefois] clair qu'un cadre brillant, il ne va pas***

rester quinze ans gestionnaire de département. On en est bien conscients. (M. Rémi, Directeur du contrôle de gestion, Branche, Nationauto)

L'inconvénient majeur lié à cette mobilité fonctionnelle est d'entraver durablement la reconnaissance des fonctions support. Le turn-over se présente en effet comme un frein à l'établissement de méthodologies et à la formation des équipes.

Ces entreprises font reposer leur succès sur la sélection et la formation en interne d'opérationnels ayant une connaissance approfondie de l'organisation. Ceci n'est pas sans effet sur l'émergence de jeux politiques et de stratégies de carrière nuisibles à la prise de décision. La mise au pas de la fonction contrôle de gestion, si elle est censée assurer l'acuité de la réflexion stratégique des opérationnels, peut également être synonyme de gabegie.

Le style « garde-fou » est proche de l'analyse que David (1999, p. 7) propose des contrôleurs de gestion de la SNCF : « historiquement, le contrôle organisationnel est dominé par de puissantes directions techniques. La logique de l'ingénieur et une sorte de culte de la technologie [dominant]. Dans ce contexte, les préoccupations passeraient parfois au second plan. [...] Dans ces limites, les contrôleurs de gestion pratiquent un simple système d'enveloppes budgétaires. »

En résumé, lorsque la fonction contrôle de gestion est organisée de manière à réaliser une surveillance discrète des opérationnels pour le compte la direction générale, elle permet de laisser se développer la réflexion stratégique. Associée à des logiques de mobilité fonctionnelle, elle est également conçue comme une étape de la formation des cadres dirigeants. En revanche, jeux politiques et gabegie sont les risques associés à ce choix organisationnel.

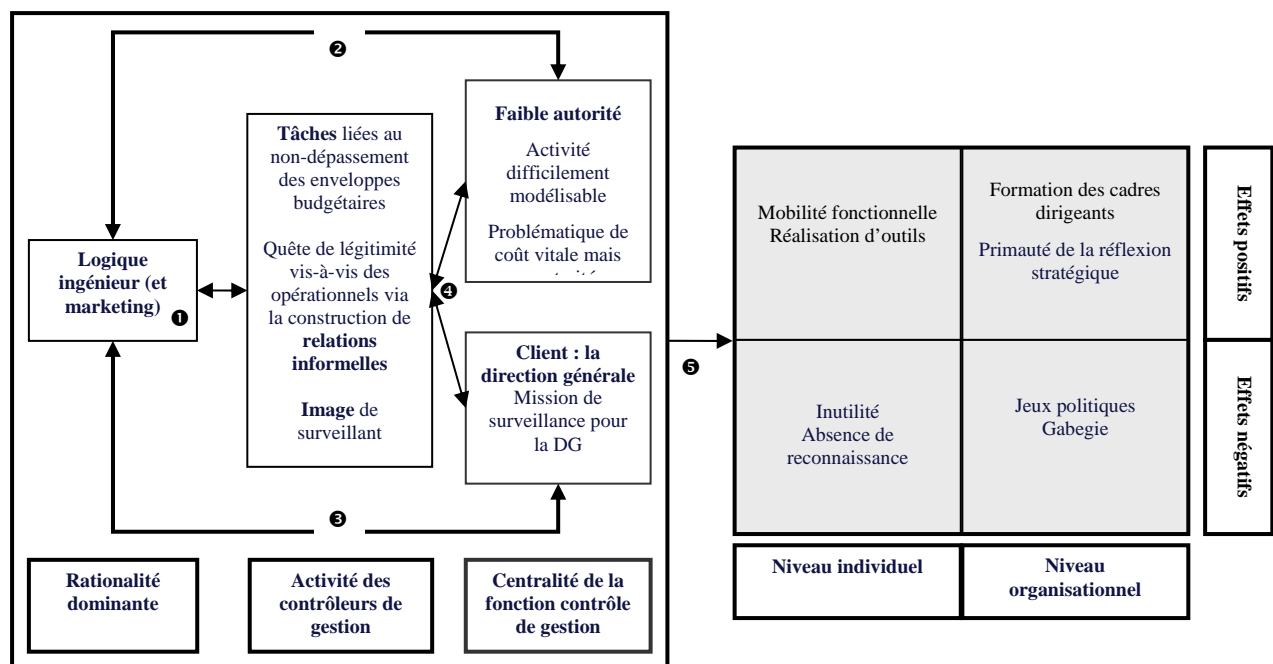


Figure 3- Logique de la fonction contrôle de gestion garde-fou

La fonction contrôle de gestion omnipotente

La fonction contrôle de gestion omnipotente est présente au sein de l'entreprise Equipauto.

L'apparition d'une fonction contrôle de gestion va de pair avec une focalisation sur les coûts imposée à l'ensemble de l'organisation (①).

Pour moi, c'est un choix d'efficacité. Dans le secteur des équipementiers automobiles, où se livre une telle guerre économique, faire passer le marketing en premier, ou faire passer les ingénieurs en premier, qui nous feront des produits merveilleux, mais qu'on ne vendra pas, ce n'est pas possible. Donc, le fait que nous soyons dans un univers où il ne s'agit pas de baisser les coûts mais de les écraser, et si on s'endort pendant un an, on est mort, c'est fini... Si on ne pilote pas par le financier, l'entreprise ne peut pas survivre. Si on veut survivre dans cet environnement, il faut se donner les moyens. Donc, on place en premier lieu l'atteinte des cibles financières, et dans l'enveloppe [allouée] ensuite, on développe [des produits]... (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)

Elle correspond également à la promotion d'un financier au rang de président directeur général. La finalité de la politique des dirigeants est « de ramener le pouvoir aux mains de la direction », seul gage du succès et de la pérennité de l'entreprise.

Dans ce cadre, la logique dominante est une logique financière court terme qui va être renforcée par l'activité des contrôleurs de gestion. Le développement de l'autorité de la

fonction contrôle est un des instruments de ce pouvoir (❷), mais celui-ci est conditionné à la mise en place d'autres dispositifs organisationnels, notamment par un découpage de la structure en centres de responsabilité.

Equipauto est un groupe qui est organisé en onze branches, dix branches industrielles, et une branche en charge de la deuxième monte. [...] Les dix branches industrielles correspondent à chaque fois à un produit, à un métier. [...] Ensuite, chacune des branches est organisée en division. Chez Equipauto, l'entité autonome c'est la division, et la division, c'est une P.M.E. qui comprend tous les services. Donc, le patron de cette P.M.E., il a sa recherche et développement, son industrialisation, sa finance, son commerce, ses achats, tous les services d'une entreprise classique. Donc, il est redevable de tout. La division, c'est l'entité la plus importante chez Equipauto. (Bernard, Contrôleur de gestion branche, Equipauto)

Un réseau particulièrement puissant de contrôleurs de gestion se construit. Ils sont sélectionnés et formés par des « contrôleurs seniors ». Les perspectives de carrière sont illimitées puisque le PDG lui-même était à leur place. Surveillants surveillés du panoptique, ils sont d'une loyauté sans faille pour la direction et imposent leurs normes aux opérationnels (❸).

Le contrôle financier chez Equipauto, et je ne dis pas cela parce que je suis contrôleur financier, mais c'est relativement reconnu, c'est un peu l'Etat dans l'Etat chez Equipauto. C'est-à-dire que, sans en abuser, il y a un réseau fonctionnel très fort, indépendamment du rattachement hiérarchique. Moi, je suis rattaché hiérarchiquement à mon directeur de site, qui est un « producteur », et je suis rattaché fonctionnellement au contrôleur financier de la branche. Il faut savoir que ma « loyauté première », je la dois à mon domaine fonctionnel. Et si j'ai un problème ou un litige entre mes deux « directeurs », paradoxalement, c'est le directeur fonctionnel qui prendra le dessus. Et c'est vrai à tous les niveaux. Ca veut dire que le contrôle financier chez Equipauto, est relativement puissant. Bon, on ne fait pas n'importe quoi non plus. Mais, on a un poids relativement important dans les décisions qui sont prises. Décisions industrielles aussi. (Olivier, Contrôleur financier site, Equipauto)

Les tâches des contrôleurs de gestion s'étendent des classiques *reportings* et processus budgétaire particulièrement détaillés à des analyses de tout ordre (❹). Les demandes d'investissement, tests symboliques du pouvoir des ingénieurs, deviennent un moment de vérité pour les contrôleurs de gestion qui appliquent implacablement et sans autre forme de procès le critère du *pay-back*. Cet épisode illustre parfaitement la nature des relations entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels. L'omnipotence pudiquement voilée sous le terme de « copilote » ne trompe personne au sein de ces organisations. Les contrôleurs de gestion,

malgré la pression qui repose sur leurs épaules, sont particulièrement satisfaits (⑤). Ils ont très vite accès à des responsabilités importantes et participent activement aux prises de décision. Ils ne comptent pas leurs heures de travail et conçoivent les sacrifices qu'ils font en termes de vie personnelle comme la contrepartie de perspectives de carrières, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'organisation.

L'avantage organisationnel indéniable est la mise sous tension de l'organisation, qui doit sans cesse veiller à une compression de ses coûts. Cette réduction continue des coûts n'est pas un luxe ou une lubie pour les équipementiers, mais une raison de vie ou de mort.

Des inconvénients majeurs sont toutefois associés à une omnipotence de la fonction contrôle de gestion. Une certaine myopie financière peut gagner la direction et l'obsession de la mesure peut détourner les opérationnels des problèmes imperceptibles par ces mesures. Toute décision devant être systématiquement argumentée du point de vue financier, les opérationnels se retrouvent inhibés. Enfin, si cette conception peut convenir à un contrôle d'activités routinières, elle s'avère plus complexe à gérer dans une perspective d'innovations.

La fonction contrôle de gestion omnipotente semble à de nombreux égards reproduire les caractéristiques du management par les chiffres qui avait été mis en place chez ITT dans les années 60 et 70 par Harold Geneen (Sampson, 1973; Sobel, 1982).

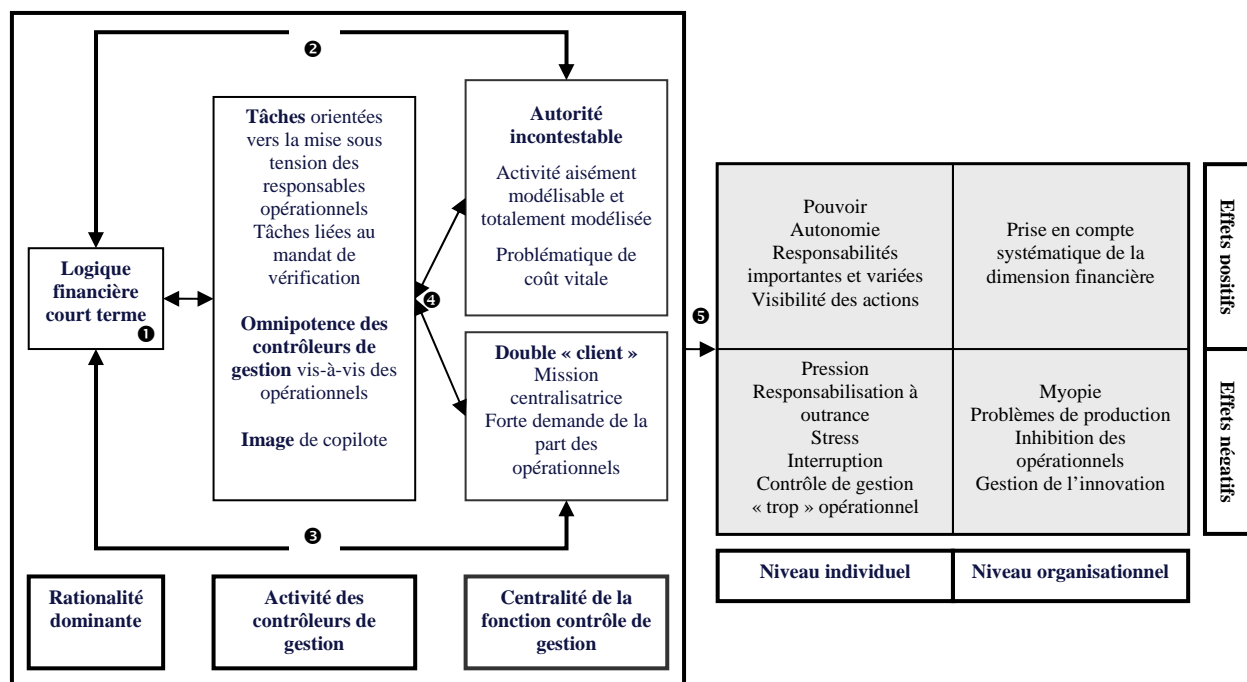


Figure 4- Logique de la fonction contrôle de gestion omnipotente

En résumé, lorsque la fonction contrôle de gestion est organisée de manière à réaliser une surveillance et une mise sous tension permanente des opérationnels, elle contribue à rendre centrale la problématique des coûts dans toutes les décisions au sein de l'organisation. En revanche, elle peut inhiber les opérationnels, favoriser la myopie de l'organisation et représenter un frein important à l'innovation.

Discussion

Quatre idéaux-types ont émergé de l'analyse des études de cas : la fonction contrôle de gestion partenaire, discrète, garde-fou et omnipotente. Deux dimensions semblent différencier les quatre idéaux-types retenus. Il apparaît ainsi que la place accordée à la fonction contrôle de gestion donne une indication précieuse sur l'importance et la nature du rôle organisationnel qu'il va être amené à tenir. Cette place peut être déclinée en deux dimensions : celle de l'autorité, qui se manifeste dans l'implication des fonctionnels dans la prise de décision et

celle du client, qui fait référence à l'individu ou au groupe d'individus pour lequel le service fonctionnel travaille.

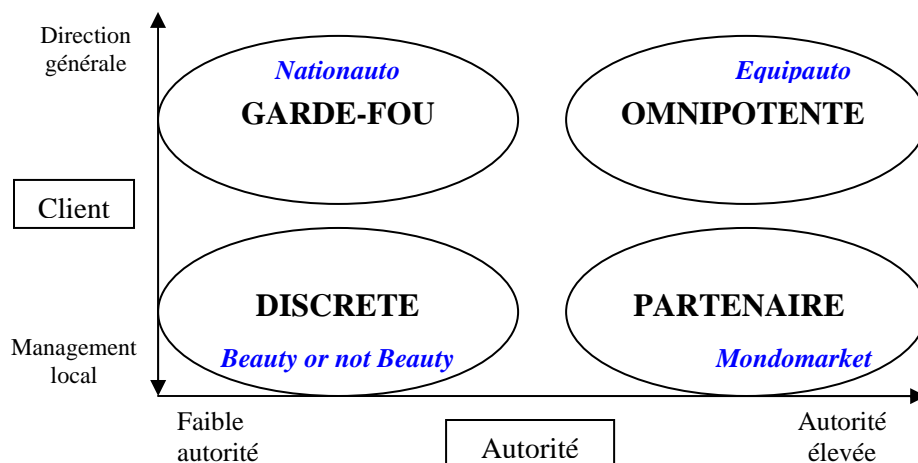


Figure 5. Les idéaux-types de fonctions contrôle de gestion

Dans chacun des ces idéaux-types la fonction contrôle de gestion comporte des avantages, des risques et des rôles organisationnels que l'on peut synthétiser dans le tableau suivant :

	Partenaire	Discrète	Garde-fou	Omnipotente
Autorité	Forte	Faible	Faible	Forte
Client	Local	Local	DG	DG
Avantages	Prise en compte de la dimension financière	Managers responsabilisés sur l'ensemble des questions liées à leur périmètre, Créativité et réactivité favorisées	Primauté de la réflexion stratégique Formation des cadres dirigeants	Prise en compte systématique de la dimension financière
Risques	Dérive en termes de gouvernance	Contrôle interne Gabegie	Jeux politiques Gabegie	Myopie Inhibition des opérationnels
Rôles ³	Aide à la décision locale	Mandat discret de vérification	Formation des cadres dirigeants Légitimation	Centralisation du pouvoir

Tableau 5. Synthèse des différents idéaux-types des fonctions contrôle de gestion

³ Du fait de notre focalisation sur les contrôleurs de gestion opérationnels décentralisés, nous n'avons pas pu statuer sur le rôle d'aide à l'allocation des ressources de la fonction contrôle de gestion au niveau du groupe. Les entretiens réalisés avec des contrôleurs de gestion centraux (notamment durant la phase exploratoire) suggèrent que lorsque l'autorité de la fonction contrôle de gestion est élevée, la fonction participe à l'allocation des ressources.

Deux propositions émergent de la comparaison de ces différents styles de fonction contrôleur de gestion.

Proposition 1 : Lorsque l'autorité de la fonction contrôle de gestion est importante, la question financière pèse fortement dans la prise de décision opérationnelle et le risque de privilégier le court terme est fort (myopie). Toutefois, la prise en compte de la dimension financière dans la décision peut être réalisée malgré une faible autorité de la fonction contrôle de gestion.

Ce serait en effet se méprendre que d'imaginer qu'une prise en compte de la dimension financière dans la prise de décision ne peut être assurée que par l'existence d'une fonction financière puissante. Nationauto, Franceauto, Beauty or not Beauty ou LuxuryLux sont loin d'être « incontrôlés », et la dimension financière est bel et bien prise en compte dans les décisions opérationnelles. L'idée selon laquelle le contrôle de gestion rendrait les managers responsables est d'ailleurs largement décriée (Bouquin, 1998; Moriceau et Villette, 2001). Bouquin (1998) affirme ainsi que « le modèle de contrôle de gestion n'est ni un modèle de décentralisation, ni un modèle de management rigoureux [...] A faire croire l'inverse, on déclenche des comportements irresponsables, au sens où ils sont égoïstes et préfèrent l'illusion du court terme à la construction du long terme » (1998, p. 5). Nos résultats montrent que la forte autorité de la fonction contrôle de gestion ne garantit pas la responsabilité des managers. A l'inverse, une faible autorité de la fonction n'est pas incompatible avec une prise en compte de la dimension financière dans la prise de décision. Ainsi, chez Beauty or not Beauty, les chefs de produit, dès leur incorporation dans l'organisation sont contraints d'intégrer systématiquement la question financière dans leurs réflexions sur les produits. Ils « réfléchissent avec un compte de résultat en tête », mais savent également qu'il n'est pas « rentable » pour eux tant en termes de temps qu'en termes financiers de traquer sans cesse les coûts. Autre exemple, les ingénieurs de Nationauto ou de Franceauto intègrent le

raisonnement économique dans leurs prises de décision, notamment dans les phases de développement des véhicules, en dépit du fait que la fonction contrôle de gestion ait une faible autorité dans ces organisations.

Proposition 2: Déléguer peu d'autorité à la fonction contrôle de gestion permet de favoriser la créativité et la responsabilisation des managers opérationnels mais suppose d'accepter un certain degré de marge de manœuvre (gabegie).

En définitive, nous pouvons nous interroger sur ce que nous révèle la typologie à laquelle nous avons abouti par rapport aux deux typologies qui sont fréquemment présentées dans la littérature relative au contrôleur de gestion.

Une première typologie est récurrente dans les travaux francophones sur le contrôleur de gestion (Ardoin et Jordan, 1979 ; Chiapello, 1990a ; Chiapello, 1990b ; Jordan, 1998 ; Bescos, 2002 ; DFCG, non daté). Elle porte sur la nature de l'activité des contrôleurs de gestion et distingue trois « rôles » : l'animation, le conseil, le technique et l'architecte des systèmes. D'après notre étude, il semble que dans les organisations où la fonction contrôle de gestion jouit d'une faible autorité, les contrôleurs de gestion peuvent être amenés à voir leur activité limitée à certaines tâches techniques. En revanche, il semble que dans les organisations où la fonction contrôle de gestion bénéficie d'une autorité élevée, i.e. les fonctions omnipotente et partenaire, les contrôleurs de gestion ne soient pas exempts de tâches techniques. Ils auraient plutôt tendance à cumuler et alterner entre les rôles d'animateur-conseil et de technicien-planificateur.

La typologie des styles de contrôleurs de gestion réalisée par Sathe (1982) peut faire l'objet d'une comparaison systématique avec nos résultats en raison de la proximité des dimensions analysées (client et autorité).

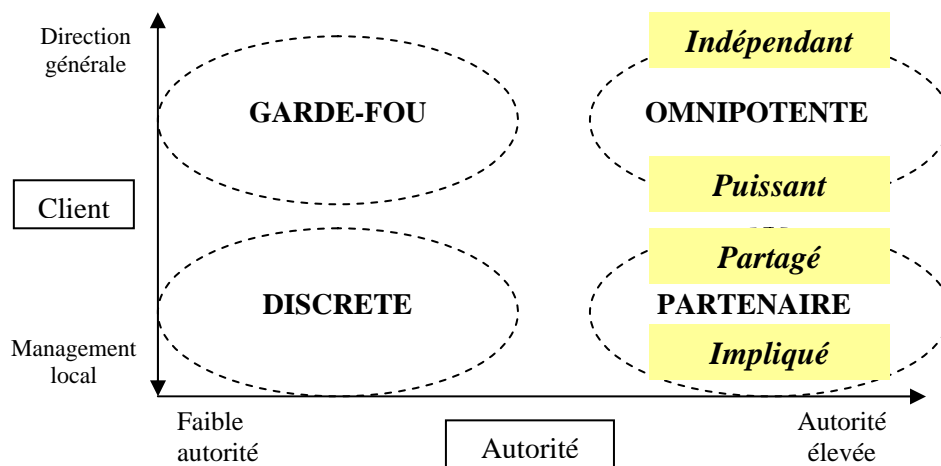


Figure 6 - Comparaison des style de contrôleurs de gestion de Sathe (1982) et des idéaux-types de fonctions contrôle de gestion

Sathe (1982) présente la figure d'un « contrôleur de gestion impliqué » proche des managers opérationnels et celle d'un « contrôleur de gestion partagé » où les responsabilités en termes de *reporting* financier et de contrôle interne d'une part et celles liées à l'aide à la décision sont exercées par des individus différents. La fonction contrôle de gestion « partenaire » regroupe ces deux types, du fait de la mise en avant de la dimension de l'aide à la décision locale et l'implication dans la prise de décision.

Le seul risque majeur souligné par Sathe dans la figure d'un contrôleur de gestion « impliqué » est l'inhibition potentielle de la créativité et de la prise de décision des opérationnels. Concernant le style « contrôleur de gestion partagé », il juge que le dédoublement des ressources et des efforts permet l'assurance d'un *reporting* fiable et indépendant. Notre analyse nous conduit nous interroger sur la problématique de l'indépendance, en particulier dans le cadre d'une fonction « partenaire ». Il semble qu'entre les contrôleurs de gestion d'une fonction « partenaire » et les managers opérationnels se crée une relation de pairs, proche de celle définie par Richard (2000) concernant le lien entre le directeur financier et l'associé du cabinet d'audit. Dans cette relation de pairs, la notion d'indépendance est abordée par les individus non pas sur le thème du conflit d'intérêt mais sur le partage au quotidien d'information. L'enjeu est avant tout la réduction de l'asymétrie

informationnelle (Richard, 2000, p. 145) : l'indépendance du contrôleur de gestion apparaît comme un point d'équilibre entre une indépendance idéale et une dépendance réelle, compromis négocié et réaliste, ici, entre un manager opérationnel et un contrôleur de gestion. Le dédoublement des équipes n'est pas, de fait, un gage d'une plus grande fiabilité de l'information remontée au siège. En effet, s'il favorise, d'une certaine façon, l'indépendance des contrôleurs de gestion, l'asymétrie informationnelle entre les contrôleurs de gestion spécialisés dans le *reporting* et les opérationnels peut entacher la qualité du *reporting*.

Sathe (1982) propose également un style de « contrôleur indépendant », pour lequel il souligne une mise en avant des responsabilités de *reporting* financier et de contrôle interne et une faible mise en avant de la dimension d'aide à la décision. Ce style apparaît proche de la fonction contrôle de gestion « garde-fou ». Sathe associe au style « indépendant » l'assurance d'un *reporting* financier fiable et d'un contrôle interne assuré (mais ex-post). Il postule implicitement que les contrôleurs de gestion indépendants sont investis d'une autorité et dépositaires d'un mandat de la direction générale, reconnu par tous les membres de l'organisation. Nos analyses des différentes études de cas faisant apparaître une fonction contrôle de gestion « garde-fou » montrent que cette autorité ne doit pas être tenue pour acquise. Si cette fonction contrôle « garde-fou » permet de contraindre les opérationnels à certaines procédures de contrôle interne, là encore, l'asymétrie informationnelle entre les contrôleurs de gestion et les managers locaux influence négativement la fiabilité des informations détenues et remontées par les contrôleurs de gestion.

Un quatrième style de contrôleur de gestion est décrit par Sathe (1982) : le contrôleur de gestion puissant. Dans notre étude, la fonction la plus proche de ce style est la fonction contrôle de gestion omnipotente. L'écart entre les deux libellés traduit la proximité et les différences entre les deux analyses. Sathe (1982, p. 132) caractérise ce style par le fait que les deux dimensions d'aide à la décision et de *reporting* financier et de contrôle interne sont

jugées importantes et sous la responsabilité des mêmes individus. Le contrôleur de gestion doit rester activement impliqué dans les décisions opérationnelles tout en restant indépendant de l'équipe opérationnelle. Il contribue à la prise de décision au niveau de l'unité tout en assurant un *reporting* financier fiable et d'un contrôle interne assuré avant les faits. L'enjeu majeur est la sélection, formation et développement de contrôleurs « forts » et le risque d'inhibition de la créativité et de l'initiative des opérationnels.

Notre analyse montre qu'une implication forte dans l'activité des opérationnels n'est obtenue qu'à la condition qu'une très grande autorité soit déléguée aux contrôleurs de gestion et reconnue par les équipes opérationnelles. Si à la responsabilité de l'implication dans l'activité opérationnelle s'ajoute celle d'assurer la fiabilité du *reporting* et du contrôle interne, un phénomène occulté par Sathe apparaît : les rôles entre services fonctionnels et fonctions centrales s'inversent. Les équipes opérationnelles deviennent des fournisseurs d'informations de la fonction contrôle de gestion. L'activité de l'organisation devient alors tout entière rythmée mais surtout modélisée par les contrôleurs de gestion qui, par là même, renforcent leur autorité sur les managers opérationnels.

Reste un idéal-type, dans lequel nous avons pu regrouper un grand nombre d'entreprises de notre échantillon : la fonction contrôle de gestion discrète. Aucun des styles de Sathe (1978; 1982; 1983) ne correspond à cet idéal-type, ce qui nous conforte dans l'idée qu'il tient pour acquis un certain degré d'autorité déléguée à la fonction contrôle de gestion.

En outre, Sathe (1978; 1982; 1983) juge, comme la plupart des études, qu'un type de fonction contrôle de gestion est « plus performant » que les autres. Sathe le nomme « contrôleur de gestion puissant », la littérature professionnelle lui préfère le terme de « *business partner* ». Notre recherche montre que n'importe quelle organisation ne peut pas - et ne doit peut-être pas - aspirer à se doter d'une fonction contrôle de gestion omnipotente ou partenaire. Chaque

style de fonction contrôle de gestion a ses avantages et ses inconvénients aux niveaux individuel et organisationnel.

Conclusion

A partir de douze études de cas s'appuyant sur soixante-treize entretiens, cette recherche propose une typologie de la fonction contrôle de gestion. Quatre styles de fonction contrôle de gestion sont identifiés : la fonction contrôle de gestion partenaire, discrète, garde-fou et omnipotente. Les résultats de la recherche permettent de souligner la variété des rôles qui peuvent être attachés à la fonction contrôle de gestion et la nécessité de l'appréhender comme un des acteurs du processus complexe de contrôle organisationnel.

Nos résultats nous invitent à dénoncer la fascination qu'exerce le *business partner*. De la même façon que « les sciences de gestion succombent souvent aux charmes simples du mythe du décideur ou à l'image valorisante du pilote (Burlaud et Simon, 1997, p. 65) », l'image du contrôleur proactif et impliqué dans toutes les décisions hante les représentations des contrôleurs de gestion, des managers et des étudiants. Les premiers culpabilisent, les deuxièmes s'interrogent et les derniers sont souvent déçus par leurs expériences dans le domaine⁴. Cette recherche montre que ce « mythique » partenaire qu'est le contrôleur de gestion *business partner*, proche et écouté par le manager opérationnel, n'est pas aussi fréquent qu'on semble vouloir nous le faire croire. La majorité des fonctions contrôle de gestion étudiées ne jouissent que d'une faible autorité. De plus, limiter le rôle de la fonction contrôle de gestion à celui de « partenaire du management local » est réducteur et potentiellement risqué. Réducteur, car les organisations peuvent s'appuyer sur d'autres mécanismes de contrôle comme la formation ou la socialisation pour obtenir des effets similaires à ceux d'une fonction contrôle de gestion partenaire. Dans une telle situation, l'organisation peut avoir intérêt à assigner d'autres rôles à sa fonction contrôle de gestion.

⁴ Cet article est le fruit d'une expérience personnelle similaire. Nous avons réalisé plusieurs stages en contrôle de gestion, dans lesquels nous n'avons jamais eu la sensation d'être une *business partner*.

Vouloir à tout prix se doter d'une fonction contrôle de gestion partenaire est également risqué à double titre. C'est d'une part, nier la complémentarité des dispositifs de contrôle, c'est-à-dire ne pas prendre en considération l'existence d'interactions entre les dispositifs de contrôle. D'autre part, c'est omettre les effets pervers inhérents à un tel modèle. Nos résultats montrent que la situation de la fonction contrôle de gestion partenaire est particulièrement instable. Soit elle impose son autorité et inhibe la créativité des opérationnels qui ne pensent plus qu'à leur compte de résultat, soit elle est phagocytée par les équipes opérationnelles et peut être amenée à manipuler les résultats (Lambert et Sponem, 2005). La fonction contrôle de gestion partenaire, telle qu'elle est idéalisée par les revues professionnelles, ne rendrait en fait pas toujours les managers plus responsables.

Références

- ANGOT J., MILANO P. (2003), « Comment lier concepts et données? », In *Méthodes de recherche en management*, (Ed, Thiétart, R. A.), Dunod, Paris, pp. 169-187.
- APEC (1996), *Les métiers du contrôle de gestion*, Les Editions d'Organisation, Paris.
- ARDOIN J.-L., JORDAN H. (1979), *Le contrôleur de gestion*, Flammarion, Paris.
- BEARD V. (1994), « Popular Culture and Professional Identity: Accountants in the Movies », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n° 3, pp. 303-318.
- BESCOS P.-L. (2002), « Les enjeux actuels et les compétences futures de la fonction gestion-finance », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, n° 4, pp. 5-28.
- BOLLECKER M. (2007), « La recherche sur les contrôleurs de gestion: état de l'art et perspectives », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 13, n° 1, pp. 87-106.
- BOUQUIN H. (1998), « Le contrôle de gestion pousse-t-il les managers à des comportements irresponsables? », *Colloque: Contrôle et responsabilité*, Paris, 1-21.
- BOUQUIN H. (2001), *Le contrôle de gestion: contrôle de gestion, contrôle d'entreprise*, PUF, Paris.
- BURLAUD A., SIMON C. J. (1997), *Le contrôle de gestion*, La découverte, Paris.
- BURNS J., EZZAMEL M. (1999), « Management Accounting Change in the U.K. », *Management Accounting*, vol. 78, n° 3, pp. 28-30.
- BURNS J., SCAPENS R. (2000), « Role Rehearsal », *Management Accounting*, vol. 78, n° 5, May, pp. 18.
- BURNS J., YAZDIFAR H. (2001), « Tricks or Treat, Featuring Changing Role of Accountants », *Financial Management*, March, pp. 33-35.
- CHIAPELLO E. (1990a), « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction? », *Echanges*, n° 92, 4ème trimestre, pp. 7-11.
- CHIAPELLO E. (1990b), « L'image du contrôle de gestion et du contrôleur en France », *Echanges*, n° 92, 4ème trimestre, pp. 12-31.

- COOPER R. (1996), « Look out, management accountants », *Management Accounting*, May, pp. 20-26.
- DAVID G. (1999), *Les rôles des contrôleurs de gestion dans une entreprise en mutation. Le cas de la SNCF*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur en sciences de gestion, Université Paris Dauphine, Paris, 356 p.
- DAVIS S., ALBRIGHT T. (2000), « The Changing Organizational Structure And Individual Responsibilities of Managerial Accountants: A Case Study », *Journal of Managerial Issues*, vol. XII, n° 4, Winter, pp. 446-467.
- DE LONGEAUX D. (1994), « Trente ans après, Les Nouveaux défis du contrôle de gestion », *Echanges*, n° 107, Juillet, pp. 25-28.
- DENZIN N. K., LINCOLN Y. S. (2000), « Introduction: The Discipline and Practice of Qualitative Research », In *Handbook of Qualitative Research*, (Eds, Denzin, N. K. and Lincoln, Y. S.), Sage, Thousand Oaks, pp. 1-29.
- DFCG (non daté), Paris.
- FRIEDMAN A. L., LYNE S. R. (1997), « Activity-Based Techniques and the Death of the Beancounter », *European Accounting Review*, vol. 6, n° 1, pp. 19-44.
- FRIEDMAN A. L., LYNE S. R. (2001), « The beancounter stereotype: Towards a general model of stereotype generation », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 12, pp. 423-451.
- GERRARD A. J. (1969), « What is a controller? », *The Accountant*, Juillet.
- HOPPER T. (1980), « Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, pp. 401-411.
- HUGHES E. C. (1997), « "Work and Self", initialement publié dans JH. Roher, M. Sherif (eds): Social Psychology at the Crossroads, New York, Harper and Row, 1951, pp.313-323 », In *Le regard sociologique*, (Ed, Chapoulie, J.-M.), EHESS, Paris, pp. 75-85.
- INDJEKIAN R. J., MATEJKA M. (2006), « Organizational Slack in Decentralized Firms: The Role of Business Unit Controllers », *Accounting Review*, vol. 81, n° 4, pp. 849-872.
- JORDAN H. (Ed.) (1998) *La planification et contrôle de gestion en France en 1998*, HEC, Paris.
- LAMBERT C., SPONEM S. (2005), « Corporate Governance and Profit Manipulation: A French Field Study », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 16, n° 6, pp. 717-748.
- LÖNING H., PESQUEUX Y., CHIAPELLO E., MALLERET V., MERIC J., MICHEL D., SOLE A. (1998), *Le contrôle de gestion*, Dunod, Paris.
- MILES M. B., HUBERMAN A. M. (1984), *Qualitative analysis: a sourcebook of new methods*, Sage Publications, Beverly Hills.
- MONTGOLFIER C. (1999), « Quel contrôleur pour quel contrôle? », In *Faire de la recherche en contrôle de gestion? " De la compréhension " des pratiques à un renouvellement théorique*, (Ed, Dupuy, Y.), Vuibert, Paris, pp. 145-160.
- MORICEAU J. L., VILLETTE M. (2001), « L'EVA, le contrôle et. le fil qui hante », *Expansion Management Review*, septembre, pp. 96-102.
- RICHARD C. (2000), *Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit. Le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes.*, Université Montpellier II, Montpellier, 185 p.
- SAMPSON A. (1973), *The Sovereign State. The Secret History of ITT*, Hodder and Soughton, Londres.
- SATHE V. (1978), « Who should control division controllers? », *Harvard Business Review*, vol. September-October, pp. 99-104.
- SATHE V. (1982), *Controller Involvement in Management*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, N.J.

- SATHE V. (1983), « The Controller's Role in Management », *Organizational Dynamics*, vol. Winter, pp. 31-48.
- SCHNAPPER D. (1999), *La compréhension sociologique, démarche de l'analyse typologique*, PUF, Paris.
- SIEGEL G., SORENSEN J. E. (1999), « Counting More, Counting Less - Transformations in the Management Accounting Profession », Institute of Management Accountants.
- SLOAN A. P. J. (1963), *My Years with General Motors*, Currency Doubleday, New York.
- SOBEL R. (1982), *ITT. The Management of Opportunity*, Methuen Publications, Canada.
- WILLIAMS K. (2004), « Let's Reinvigorate Management Accounting », *Strategic Finance*, vol. 86, n° 2, pp. 20-25.
- WRZESNIEWSKI A., DUTTON J. E. (2001), « Crafting a job: Revisioning employees as active crafters of their work », *Academy of Management Review*, vol. 26, n° 2, pp. 179-201.
- YIN R. K. (1994), *Case Study Research, Design and Methods*, Sage, Newbury Park, CA.

Annexe 1- Présentation des entreprises faisant l'objet d'étude de cas

Entreprise	Secteur ⁵	Sous-industrie	% CA à l'export	Effectif global du groupe
Antalagyx	Chimie	Produits pharmaceutiques	-	60 000
Gastralgys	Chimie	Produits pharmaceutiques	80	69 000
Equipauto	Véhicules et Equipements	Equipement des véhicules	67	70 000
Siègeauto	Véhicules et Equipements	Equipement des véhicules	65,5	60 000
Franceauto	Véhicules et Equipements	Constructeur automobile	-	200 000
Nationauto	Véhicules et Equipements	Constructeur automobile	65	132 000
LuxuryLux	Luxe et cosmétique	Divers (Luxe)	85	56 000
Beauty or not Beauty Luxe Public	Luxe et Chimie	Luxe : Produits cosmétiques et Produits d'hygiène	70	49 100
Mondomarket Soin de soi et Delicatessen	Chimie et Agroalimentaire	Produits d'hygiène et divers alimentaire	80	265 000
Agape	Agroalimentaire	Divers (Alimentaire)	-	230 000

⁵ Libellés correspondant à la classification des codes NAF de l'INSEE de juin 2004 (www.insee.fr)